

O Uso do Abc Como Ferramenta Gerencial: uma Experiência Em Empresa de Pequeno Porte

Carlos Alberto Diehl

Resumo:

O Sistema ABC (Activity-Based Costing - Custeio Baseado em Atividades) pode auxiliar organizações a realizar melhor gerenciamento. O sistema permite identificar relações de causa-efeito e assim oferece uma visão mais clara dos custos. Em geral a literatura sobre o ABC aborda grandes organizações e os métodos recomendados são apropriados estas; o processo de implementação é caro, longo e complexo. Há necessidade de desenvolver metodologias para implementar e operar sistemas ABC em médias e pequenas empresas (EPP). Neste artigo é apresentado o uso do ABC por uma organização de pequeno porte. A organização migrou de um sistema de custeio tradicional (absorção integral) para um sistema ABC. Em decorrência, conseguiu melhor entender e gerenciar seus custos. Os principais resultados foram: redução de 70% no custo de entregas e melhores decisões gerenciais e estratégicas.

Área temática: *A Mensuração de Custos para Micro, Pequenas e Médias Empresas*

**O USO DO ABC COMO FERRAMENTA GERENCIAL:
UMA EXPERIÊNCIA EM EMPRESA DE PEQUENO PORTE**

Trabalho 8.095

Resumo:

O Sistema ABC (*Activity-Based Costing* – Custeio Baseado em Atividades) pode auxiliar organizações a realizar melhor gerenciamento. O sistema permite identificar relações de causa-efeito e assim oferece uma visão mais clara dos custos. Em geral a literatura sobre o ABC aborda grandes organizações e os métodos recomendados são apropriados a estas; o processo de implementação é caro, longo e complexo. Há necessidade de desenvolver metodologias para implementar e operar sistemas ABC em médias e pequenas empresas. Neste artigo é apresentado o uso do ABC por uma organização de pequeno porte. A organização migrou de um sistema de custeio tradicional (absorção integral) para um sistema ABC. Em decorrência, conseguiu melhor entender e gerenciar seus custos. Os principais resultados foram: redução de 70% no custo de entregas e melhores decisões gerenciais e estratégicas.

Palavras-chave: empresa de pequeno porte (EPP), gestão; ABC

Área Temática: A Mensuração de Custos para Micro, Pequenas e Médias Empresas

O USO DO ABC COMO FERRAMENTA GERENCIAL: UMA EXPERIÊNCIA EM EMPRESA DE PEQUENO PORTE

1. Custos – desfazendo algumas confusões¹

Uma das principais vantagens do sistema de custeio baseado em atividades é sua utilização como ferramenta gerencial. Sua capacidade de identificar, ou ao menos permitir aproximar relações causais fazem deste um poderoso instrumento. A identificação de relações causais oferece uma oportunidade importante para melhorias e para o gerenciamento estratégico (KAPLAN; NORTON, 1997). A compreensão das causas dos custos, do que direciona os custos, é uma necessidade se o gerente almeja reduzir efetivamente seus custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Os custos podem ser entendidos como esforço financeiro necessário para operar um processo.

Muitas vezes ações gerenciais são tomadas sobre os efeitos, sem correto entendimento de suas causas. São ações do tipo "corte-20%-até-sexta-feira". Essas ações embora possam reduzir o valor financeiro pago no curto prazo podem gerar custos no longo prazo. Isto pode ocorrer tanto pela postergação de ações como pelo custo adicional de deixar de executar uma atividade.

Mesmo em uma Empresa de Pequeno Porte (EPP) o ABC pode ser utilizado com proveito. A complexidade do sistema ABC depende do uso que se quer fazer do mesmo (COKINS, 1996); as empresas podem escolher um formato que se ajuste melhor aos seus objetivos (COOPER; SLAGMULDER, 1999). Ademais, parece haver poucos relatos de casos de ABC aplicados em pequenas e médias empresas (NEEDY; BIDANDA; GULSEN, 2000), o que torna estas experiências relevantes em termos científicos e gerenciais.

2. Características Gerenciais do ABC

O sistema ABC pode ser considerado como um sistema de informações que oferece custos mais acurados, a fim de melhorar o desempenho da organização (BOISVERT, 1999). O ABC busca identificar as relações causais entre produtos e atividades e atividades e recursos (Figura 1). Os produtos para serem gerados fazem uso de atividades. As atividades para serem executadas consomem recursos. O consumo dos recursos é o **verdadeiro** gerador de custos. Ao estabelecer relações entre as atividades e o consumo dos recursos o ABC permite um melhor entendimento dos fatores que geram os custos bem como do próprio consumo. A compreensão da geração e do padrão de consumo de recursos permite seu melhor gerenciamento. Embora qualquer sistema de custeio bem estruturado possa oferecer informações valiosas para o gerenciamento, nos casos de Custos Fixos elevados ou alta proporção de custos indiretos, o ABC parece mais indicado.

O ABC pode estabelecer de forma mais acurada a origem dos recursos aplicados nas atividades, oferecendo maior fidelidade na alocação de custos. Além de reduzir os efeitos negativos de ações sobre aspectos não-relacionados verdadeiramente com os custos é possível ganhar-se tempo ao se agir diretamente sobre as reais e fundamentais causas dos problemas. Adicionalmente, ao identificar corretamente os problemas e suas raízes o sistema como um todo ganha em credibilidade frente aos agentes organizacionais. Claras relações de causa-efeito entre meios e objetivos eleva a auto-eficácia de um gerente e aumenta a possibilidade de sucesso; o fornecimento de informações relevantes age analogamente (WEBB, 2001).

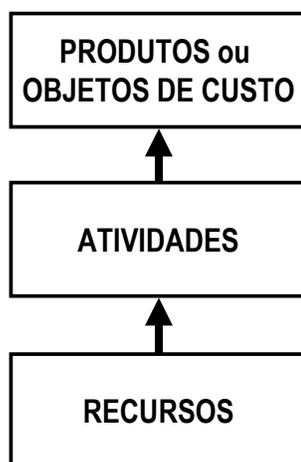


Figura 1 - A Lógica do ABC

Outro aspecto interessante a salientar é a alocação mais justa de custos. Maior justiça na atribuição de responsabilidades e, portanto de recompensas e punições, incentiva maior comprometimento das pessoas (ANTHONY; DEARDEN; BEDFORD, 1984 e GOOLD; QUINN, 1990). O respeito ao princípio: "autoridade equivalente à responsabilidade" deveria ser uma premissa em gestão.

3. Aplicação em uma EPP

A empresa na qual o estudo foi desenvolvido trata-se de uma empresa de pequeno porte (EPP), situada na região da Grande Porto Alegre, cujas principais atividades são o processamento e a distribuição de hortifrutigranjeiros. Os produtos são hortifrutigranjeiros lavados, processados e embalados em atmosfera modificada. Possui um quadro funcional variando de cinco a dez pessoas. Seus clientes estão entre as maiores redes de supermercados da região.

Apresentava um quadro de faturamento crescente, com grande potencial de mercado. No entanto, seu desempenho financeiro era bastante insatisfatório, com necessidade de aporte externo de capital, mensalmente realizado pelos sócios. Os dados financeiros aqui fornecidos encontram-se mascarados, a pedido da empresa.

Classe de Custo	Valor Mensal	
Fixos	37.022,25	43%
Variáveis	49.690,51	57%
Total	86.712,77	

Tabela 1 - Composição de Custos Mensais – fonte: dados da empresa

Uma primeira análise verificou que os custos fixos, relativos a recursos comprometidos (aluguel, instalações, transportes) (KAPLAN; COOPER, 1998), representavam 43% dos custos totais e os custos variáveis, relativos a recursos flexíveis 57% (Tabela 1). Posteriormente, verificou-se que o comportamento dos custos variáveis era compatível com as necessidades da empresa.

Uma análise detalhada dos custos fixos mostrou que as despesas relacionadas com veículos apresentavam uma alta proporção em relação a outros custos fixos, impactando também significativamente o custo dos produtos individualmente. Além dos custos diretamente relacionados a veículos, como combustíveis, por exemplo, mostrados na Tabela 2, outros custos eram devidos a atividade "Entrega". Uma parte dos

custos de mão-de-obra, uma parte dos custos relacionados a "Outros", a depreciação dos veículos e outros elementos de custo eram devidos a esta atividade, totalizando aproximadamente 18% dos custos fixos, como pode ser visto em detalhe na Tabela 3. Outros custos possivelmente relacionados a "Entrega" não foram relacionados, pois os dados disponíveis da empresa não permitiam seu rastreamento de forma confiável.

Composição Custos Fixos		
Mão-de-obra	12.988,68	35%
Instalações	11.438,51	31%
Veículos	4.089,27	11%
Outros	8.505,79	23%
Total	37.022,25	100%

Tabela 2 - Composição dos Custos Fixos - fonte: dados da empresa

A empresa distribuía os custos fixos de forma tradicional: eram somados os custos de todos os elementos relacionados a recursos comprometidos; após era feito um rateio proporcional aos volumes produzidos. Dessa forma, os custos relacionados à estrutura fixa eram iguais para todos os produtos. Ao se separarem os custos relativos à atividade Entrega, obtinha-se um custo por produto equivalente a 18% em relação ao preço final do produto mais vendido. Importante lembrar que os custos mensais totais da empresa encontravam-se acima do faturamento mensal total.

Item	Valor Mensal	%
Entrega	6.794,61	18%
Mão-de-obra*	1.883,00	28%
Depreciação*	717,33	11%
Veículos*	2.862,49	42%
Seguros*	286,93	4%
Manutenção	1044,85	15%

Obs: a parcela de "Outros" relativa a "Transporte" foi desconsiderada devido à dificuldade de rastreamento.
* Porcentagens relativas a "Transporte".

Tabela 3 - Composição dos Custos de "Transporte" – fonte: dados da empresa

Em discussão com os sócios, optou-se por adotar-se um custeio ABC, focando principalmente na separação dos custos por tipo de cliente. A metodologia utilizada foi adaptada de Boisvert (1999), Kaplan e Cooper (1998) e Cokins (1996). Inicialmente, foi realizado o mapeamento dos processos produtivos, que eram bastante semelhantes (por exemplo, Figura 2), através de verificação no local e entrevista com um dos sócios. Após, foi realizado o levantamento do custo dos recursos e seus consumos por atividade, através de entrevistas e medições de tempo, espaço e massa. Seguindo, foram definidos os direcionadores de atividades (*cost drivers*) (Figura 3). Finalmente, foram identificadas as atividades aos produtos a partir de discussão com os sócios.

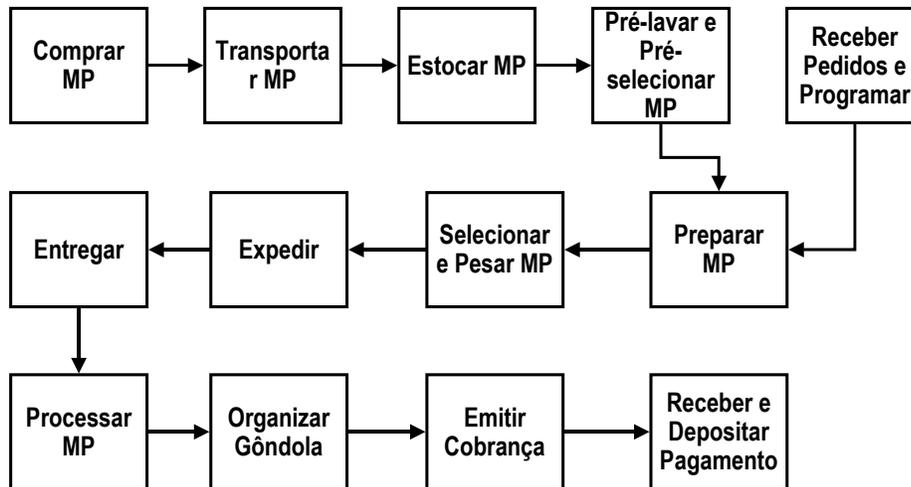


Figura 2 - Processo Típico da Empresa – fonte: levantamento feito junto à empresa

É interessante destacar a atividade "Entrega". Para esta, diferente do que se poderia esperar foi adotado o direcionador Tempo Entrega. Este direcionador poderia ser classificado como um Direcionador de Duração (KAPLAN; COOPER, 1998). Ele atende as características requeridas para um direcionador: reflete a demanda sobre os produtos, está relacionado à causa básica e é possível sua quantificação.

	RECURSOS													
	MO	MO												
	proces.	secret.	Superv.	Gerência	EE	Água	Telef.	Gás	Cloro	Aluguel				
custo unitário	5,59	6,86	8,97	14,94	0,55	4,50	34,8	196,4	10,5	0,254				
	unid.	dispon.	cons.											
	h	h	h	h	KW/h	m3	h	cilindro	litro	\$/h.m2				
Atividades														
Comprar MP	frete	7,33	6,67		0,10	0,50			0,100		0,200			
	Custo rec				-	0,69	4,48	-	-	-	3,48	-	-	0,051
Pré-lavar e pré-selecionar MP	cx	0	0	0,08					0,020					0,001
	Custo rec			0,47	-	-	-	-	0,09	-	-	-	-	0,0003

Figura 3 - Levantamento do Custo de Atividades (parcial) - fonte: dados da empresa

Normalmente, seria sugerido como direcionador de atividades "número de entregas". No entanto, verificou-se que a quantidade de entregas possível de se fazer em um determinado período variava grandemente com o tipo de cliente servido. Enquanto uma entrega durava trinta minutos para o cliente A, para o cliente B durava cerca de 3 horas. Esta diferença era basicamente devida ao processo de recebimento de produtos, muito diferente entre estes clientes. No cliente A a entrega de pequenas mercadorias era feita através de um processo simplificado e diferenciado de acordo com o porte da mesma. No cliente B, todas as entregas passavam exatamente pelo mesmo procedimento, independente do porte. Assim, por exemplo, se houvesse na fila de entrega dois caminhões com cargas de quinze toneladas, o entregador da empresa deveria aguardar todo o procedimento de conferência e descarga destes, o que poderia durar até um turno inteiro. Assim, a atividade "Entrega" tinha custos diferentes para diferentes tipos de clientes. Outro aspecto que merece destaque nesta atividade é que os recursos disponibilizados (recursos comprometidos) pareciam superdimensionados para a utilização requerida.

4. Resultados

Ao se realizar o custeio pelo sistema ABC foi então confirmada a suspeita: enquanto pelo sistema tradicional de custeio o custo da entrega estava em torno de 18% do preço final para o produto mais vendido, pelo sistema ABC este custo variava de 7% a 67%. Os extremos representavam, respectivamente, os clientes A e B.

Agravando o comportamento de recebimento de produtos, o cliente B cobrava taxas de participação propaganda em propaganda conjunta significativamente maiores que os demais. Também praticava prazos de pagamento maiores, preços menores e adquiria menores quantidades. Esta última característica se deve ao tipo de cliente que esta rede atende (principalmente clientes de baixa renda). Como o produto da empresa trata-se basicamente de hortifrutigranjeiros *in natura* selecionados e em uma melhor apresentação, o cliente-alvo situa-se em clientes de renda média e alta, que se dispõem a pagar mais por um produto mais prático e com melhor aparência.

5. Ações Gerenciais Tomadas

Uma vez identificado o problema, algumas alternativas podem ser utilizadas para tratá-lo (KAPLAN; COOPER, 1998): redefinir preço, substituir produto, reconceber produto, aperfeiçoar processos operativos, modificar políticas operacionais, usar tecnologia flexível, eliminar produto ou cliente.

Neste caso foram realizadas as seguintes ações gerenciais: Negociações de quantidades, Modificação de Preços, Procedimento especial de entrega, Reformatação dos recursos de entrega – terceirização, Incorporação de entrega para outros fornecedores e Abandono do cliente.

A primeira ação tomada foi uma tentativa de negociação de quantidades com o cliente B. Houve uma negociação para aumentar as quantidades compradas pelo cliente, reduzir as devoluções e diminuir a frequência de entregas. As devoluções tinham origem principalmente em produtos com validade vencida. Esta alternativa não teve êxito. Maiores quantidades seriam entregues em lojas geograficamente distanciadas, o que eliminaria a vantagem de quantidades. A diminuição de devoluções foi contrarecomendada pelo cliente, devido à diminuição de produtos para exposição, uma vez que teria que se ter menor estoque de produtos. A diminuição da frequência de entregas também não foi possível devido à pequena vida de prateleira dos produtos.

Foi sugerido ao cliente B criar um procedimento especial de recebimento para acelerar o processo para pequenas cargas. No entanto, o cliente alegou não ter interesse em criar um procedimento diferenciado, pois isto acarretaria custos extras ao mesmo. Cabe destacar que se trata de uma rede conhecida por trabalhar com uma estratégia de liderança em custo (PORTER, 1992).

Foi avaliada a reformatação dos recursos de entrega. A alternativa adotada foi a terceirização dos serviços de entrega. O custo pode ser reduzido inicialmente em torno de 70%. Esta redução foi possível devido à eliminação de um posto de trabalho e da venda de do veículo utilizado para esta atividade. Com esta última ação reduziram-se os custos de Veículos, Depreciação e Seguros associados.

Para melhorar o aproveitamento desta atividade, a empresa também passou, em uma lógica de parceria, a realizar a entrega para outras pequenas empresas que forneciam produtos associados (conservas, temperos, etc). Este aproveitamento foi possível devido a essas empresas terem vários clientes em comum.

As duas alternativas imediatamente anteriores renderam redução de custos. No entanto, dado o esforço empreendido para este tipo de mercado e as características da empresa, os sócios resolveram abandonar o cliente B. Para o cliente A foi proposto uma nova lógica de atendimento. A empresa propôs uma alternativa de atendimento dos

consumidores do cliente A onde seria possível oferecer os produtos em formato mais personalizado, com menores perdas e maior lucratividade. Neste formato, a empresa assumiria parte da relação com os consumidores e adotaria uma forma de entrega diferente, e baseada em poucas lojas.

6. Conclusões

O sistema ABC se aplica bem a empresas de pequeno porte, desde que feitas algumas adaptações. Uma das adaptações recomendadas é o uso da própria mão-de-obra da empresa para levantamento de informações. Esta medida pode reduzir os custos, se comparada com consultorias externas, e acelerar o processo de coleta.

Outra recomendação é o uso de aproximações dos dados. Ao invés de realizar a medição de todos os tempos e massas, por exemplo, é possível para os menos significativos realizar estimativas baseadas no conhecimento dos empregados e sócios. Neste caso, através de entrevistas com os sócios foi possível obter uma aproximação razoável e suficiente para os objetivos do projeto.

Também o uso dos próprios sócios para levantamento de dados e o uso de informações prestadas pelos mesmos, pode contribuir para reduzir custo e tempo. Adicionalmente, o envolvimento pode capacitar os mesmos para realizar manutenções no sistema como também utilizar gerencialmente as informações. A melhor compreensão sobre o sistema contribui para sua motivação, elevando a chance de sucesso de ações gerenciais e estratégicas.

Um outro aspecto observado pelo autor que parece ser importante na aceitação do sistema é a manutenção da linguagem e dos termos propostos pelas pessoas da empresa, tanto quanto possível. Na medida em que as pessoas reconhecem a linguagem e os termos da empresa, eles tendem a se sentir mais confortáveis e mais propensas a usar as informações geradas pelo sistema, elevando a eficiência das decisões.

Algumas limitações têm que ser consideradas neste trabalho. Primeiro, as informações obtidas foram fornecidas pelos sócios e pelos seus auxiliares. O autor não teve acesso a todos os dados primários. Segundo, alguns custos não tiveram sua origem bem determinada. É o caso, por exemplo, dos valores de seguros pagos; os informantes só dispunham de valores agregados, sendo então usadas aproximações. Também os custos relativos a "manutenção" estavam agregados, dificultando sua correta identificação.

Finalmente, mesmo com as limitações do trabalho, a ferramenta ABC mostrou-se útil à empresa, na medida em que permitiu maior visibilidade aos seus custos e ao mesmo tempo ofereceu um painel claro das causas dos custos mais importantes. Como resultado, a empresa pode tomar ações gerenciais e mesmo estratégicas, que reduziram seus custos e possibilitaram um melhor posicionamento estratégico sendo esperado melhor desempenho, baseado em estimativas feitas em conjunto pelo autor e pelos sócios.

7. Bibliografia

- ANTHONY, R.N; DEARDEN, J; BEDFORD, N.M. *Management Control Systems*. Homewood: Richard D. Irwin, 5ed., 1984.
- BOISVERT, H.. *Contabilidade por Atividades – contabilidade de gestão – práticas avançadas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- COKINS, G. *Activity-Based Cost Management: making it work*. Boston: McGraw-Hill, 1996.
- COOPER, R; SLAGMULDER, R. *Intelligent Cost System Design*. *Strategic Finance*, June, 1999.

- GOOLD, M.; QUINN, J.J. *The Paradox of Strategic Controls. Strategic Management Journal*, Vol.11, 1990, p.43-57.
- KAPLAN, R.S; COOPER, R. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.
- KAPLAN, R.S; NORTON, D.P. *A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 5ed, 1997.
- NEEDY, K.L.S; BIDANDA, B; GULSEN, M. *A Model to Develop Assess, and Validate an Activity-Based Costing System for Small Manufacturers. Engineering Management Journal*, Vol.12, No1, March 2000, p. 31-38.
- PORTER, M.E. *Vantagem Competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- SHANK, J.K; GOVINDARAJAN, V. *A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Campus, 3^aed, 1997.
- WEBB, R.A. *Managerial Commitment to the Multiple Goals Contained in a Strategic Performance Measurement System*. School of Accountancy, University of Waterloo, November 2001, working paper.

[1] O autor agradece as sugestões de um avaliador anônimo.